

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072988

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 32/2019, de 16 de enero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 341/2017

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Cálculo. Aplicación a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero. Para evitar una interpretación extensiva en materia del beneficio fiscal pretendido -prohibida expresamente por el art. 14 Ley 58/2003 (LGT)- no es posible computar, a efectos de la exención prevista en el art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF), como días de desplazamiento para efectuar trabajos para una empresa o establecimiento permanente en el extranjero, los días de viaje de ida o de vuelta, si no se ha podido desarrollar en ellos una jornada de trabajo, en horario laboral, en el país de destino.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7 p).

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 6.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14 y 105.

PONENTE:*Doña María Rosario Ornosá Fernández.***Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2017/0010017

Procedimiento Ordinario 341/2017

Demandante: D./Dña. Petra

PROCURADOR D./Dña. LUIS DE VILLANUEVA FERRER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA

RECURSO NÚM.:341-2017

PROCURADOR D. LUIS DE VILLANUEVA FERRER

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

Dña. María Prendes Valle

En la Villa de Madrid a 16 de Enero de 2019

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 341/2017 interpuesto por D^a Petra, representada por el Procurador D. Luis de Villanueva Ferrer contra la presunta Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en la reclamación económico administrativa planteada por el concepto de Impuesto Renta Personas Físicas, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Dado traslado de la demanda al Sr. Abogado del Estado, para su contestación, lo hizo admitiendo los hechos de la misma, en cuanto se deducen del expediente, alegó en derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

No habiéndose recibido a prueba el recurso, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, señalándose para la votación y fallo, la audiencia del día 15 de enero de 2019, en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a María Rosario Ornos Fernández.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la presunta resolución desestimatoria dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en la reclamación económico administrativa interpuesta contra liquidación provisional, de 19 de enero de 2015, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio 2013, con resultado de un importe a devolver de 6.176,11 €.

Segundo.

La actora señala en la demanda que el motivo de controversia en este recurso no es la efectiva aplicación de la exención prevista en el art. 7 p) LIRPF y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado precepto, sino únicamente el cómputo de los días en los que se desarrollaron los trabajos en el extranjero, ya que entiende que en dicho cómputo deben incluirse los días del viaje de ida y de vuelta al extranjero ya que, durante los mismo, ha ido preparando o desarrollando los trabajos, por lo que ha realizado un trabajo en beneficio de las empresas extranjeras.

Entiende que la interpretación de la AEAT no se sustenta en ningún criterio de la DGT y destaca que ha aportado los correspondientes certificados de la empresas para las que realizó los trabajos, con los días de desplazamiento, sin que ninguna norma exija que se excluyan del cómputo los días de viaje, siendo de aplicación el principio de que donde la ley no distingue no cabe distinguir.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, se opone a la pretensión de la actora y entiende que no pueden ser incluidos los días de desplazamiento en el cómputo total de los días de trabajos efectuados en el extranjero, a efectos de la exención del art. 7 p) LIRPF, e indica que en materia de beneficios fiscales el art. 14 LGT no permite la aplicación extensiva de los mismos, por lo que solicita la confirmación de la resolución del TEAR.

Cuarto.

Debemos examinar en este recurso una cuestión muy concreta y es si se deben entender incluidos en el cómputo de los días de trabajos efectuados en el extranjero, a efectos de la aplicación de la exención contenida en el art. 7 p) LIRPF, los días empleados en el desplazamiento de ida o de vuelta, en los que no se ha desarrollado una jornada de trabajo, en horas laborables, en el país de destino.

En el acuerdo de liquidación provisional, de 19 de enero de 2015, se razonan de forma motivada y detallada por la AEAT los motivos por los que se excluyen del cómputo de días del desplazamiento al extranjero los días de viaje de ida o de vuelta, especificando en todos ellos que, en el día de ida se llegó cuando había finalizado la jornada laboral y que en el día de vuelta se inició el viaje a horas tempranas de la mañana, con lo que tampoco se pudo desarrollar una jornada laboral completa.

El artículo 7 p) de la Ley 35/2006 del IRPF determina entre las rentas exentas los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

"1º.- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2º.- Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información..."

Por otro lado, el art. 6 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece:

"1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su nombre. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención."

Resulta evidente que cuando se pretende un beneficio fiscal, tal como es la aplicación de una exención tributaria, la carga de la prueba de que concurren los requisitos legales exigibles, compete al sujeto pasivo, por aplicación de las reglas de la carga de la prueba, contenidas en el art. 105 LGT.

También es evidente que, tratándose de un beneficio fiscal, la exención pretendida, no cabe la aplicación de la analogía ni de interpretaciones extensivas, tal como regula en art. 14 LGT y alega acertadamente el Abogado del Estado en su contestación a la demanda.

En esa línea, si bien es cierto que ni artículo 7 p) LIRPF ni el art. 6 RIRPF descienden al detalle de determinar si en el cómputo de los días de desplazamiento deben incluirse los del viaje de ida o de vuelta, lo cierto es que ambos preceptos se refieren a trabajos efectivamente desarrollados en el extranjero y que en ese concepto no pueden entrar los trabajos que haya podido realizar la trabajadora en el medio de locomoción de ida o de vuelta. El

argumento de la actora de que en los vuelos de ida o vuelta se han ido realizando trabajos para la empresa extranjera no es de recibo ya que, según ello, podría llegar a considerarse que los trabajos preparatorios o posteriores, efectuados en España, en relación a los trabajos que se van a desarrollar, o que fueron desarrollados en el extranjero, también podrían ser computables como días a efectos de la exención pretendida.

El hecho de que se hayan certificado por las empresas para las que trabajaba en España la recurrente los días en los que se consideró que se había desplazado al extranjero, incluyendo los días de viaje, no puede vincular a esta Sala, que debe examinar el cumplimiento de las previsiones legales y la correcta determinación, conforme a ellas, del cómputo de los días del desplazamiento

Señala la recurrente que la DGT ha ratificado, en algunas resoluciones, la pretensión que sustenta, lo cual no es cierto, porque no se desprende de lo establecido por la DGT en la Resoluciones que reproduce en la demanda, y basta citar como ejemplo la Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2016, V0772/2016, que es clara cuando determina los días que son computables a efectos de la exención regulada por el art. 7 p) LIRPF:

"Respecto a la cuantía exenta de tributación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el apartado 2 del artículo 6 del RIRPF, tal y como ha reiterado este Centro Directivo, al margen de las retribuciones específicas, a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, calculándose con un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto).

Asimismo, a las retribuciones específicas que satisfaga la empresa al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención.

Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales.

Para determinar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se tomará el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado en el extranjero para realizar la prestación de servicios transnacional, incluyendo los días no laborables (días festivos o fines de semana que, una vez iniciada la prestación efectiva de los trabajos, el período de desplazamiento ordenado por el empleador pudiera comprender). Por el contrario, no se computarán los días festivos o fines de semana que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos."

En definitiva, a falta de regulación expresa en esta materia y a la vista de que la exención regulada en los artículos 7 p) LIRPF y 6 RIRPF se refiere únicamente a los días de trabajos realizados en el extranjero, con los requisitos legales que determina, que aquí no se ponen en cuestión por la AEAT, cabe concluir que, para evitar una interpretación extensiva en materia del beneficio fiscal pretendido, prohibida expresamente por el art. 14 LGT, no es posible computar, a efectos de la exención prevista en el art. 7 p) LIRPF, como días de desplazamiento para efectuar trabajos para una empresa o establecimiento permanente en el extranjero, los días de viaje de ida o de vuelta, sino se ha podido desarrollar en ellos una jornada de trabajo, en horario laboral, en el país de destino.

En consecuencia, procede la desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a derecho la Resolución recurrida.

Quinto.

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, al ser desestimado el recurso, deben imponerse las costas procesales causadas a la actora.

En todo caso, conforme a lo establecido en el apartado cuarto del citado art. 139 LJ procede fijar la cifra máxima en concepto de costas procesales en 2.000 €, incrementado en el correspondiente IVA, habida cuenta del alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLAMOS

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D^a Petra, representada por el Procurador D. Luis de Villanueva Ferrer contra la presunta Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en la reclamación económico administrativa planteada contra liquidación provisional, de 19 de enero de 2015, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio 2013, declarando conforme a derecho la Resolución recurrida. Con imposición de costas a la parte actora.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0341-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0341-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.